

Sprawa C-430/04

Finanzamt Eisleben

przeciwko

Feuerbestattungsverein Halle eV

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Bundesfinanzhof)

Szósta dyrektywa VAT – Możliwość powoływania się na art. 4 ust. 5 akapit drugi – Działalność wykonywana przez prywatnego podatnika w konkurencji z organem władzy publicznej – Podmiot prawa publicznego – Brak opodatkowania działalności wykonywanej w charakterze władzy publicznej

Wyrok Trybunału (druga izba) z dnia 8 czerwca 2006 r.

Streszczenie wyroku

1. Akty instytucji – Dyrektywy – Bezpośrednia skuteczność – Zakres

(art. 249 akapit trzeci WE)

2. Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Podatnicy

(dyrektywa Rady 77/388, art. 4 ust. 5 akapit drugi)

1. Jednostki są uprawnione do powoływania się przed sądem krajowym wobec danego państwa członkowskiego na przepisy dyrektywy, które wydają się z punktu widzenia ich treści bezwarunkowe i wystarczająco precyzyjne, zawsze wtedy, gdy pełne jej stosowanie nie jest skutecznie zapewnione, to znaczy nie tylko w przypadku braku transpozycji lub nieprawidłowej transpozycji, lecz także w przypadku gdy przepisy krajowe, które prawidłowo transponują tę dyrektywę, nie są stosowane w sposób prowadzący do osiągnięcia rezultatu, któremu ona służy.

(por. pkt 29)

2. Jednostka, która konkuruje z podmiotem prawa publicznego i która kwestionuje brak opodatkowania podatkiem od wartości dodanej tego podmiotu lub zbyt niskie opodatkowanie, któremu on podlega w zakresie działalności, którą wykonuje w charakterze władzy publicznej, ma prawo powołać się w ramach sporu toczącego się między jednostką a krajowym organem podatkowym na art. 4 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych. Skoro bowiem podmioty i działalność, do których znajduje zastosowanie zasada nieopodatkowania, są jasno określone przez art. 4 ust. 5 szóstej dyrektywy, to przepis ten odpowiada kryteriom bezpośredniości.

(por. pkt 30, 32 i sentencja)

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 8 czerwca 2006 r. (*)

Szósta dyrektywa VAT – Możliwość powołań się na art. 4 ust. 5 akapit drugi – Działalność wykonywana przez prywatnego podatnika w konkurencji z organem władzy publicznej – Podmiot prawa publicznego – Brak opodatkowania działalności wykonywanej w charakterze władzy publicznej

W sprawie C-430/04

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Bundesfinanzhof (Niemcy) postanowieniem z dnia 8 lipca 2004 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 7 października 2004 r., w postępowaniu:

Finanzamt Eisleben

przeciwko

Feuerbestattungsverein Halle eV,

przy udziale:

Lutherstadt Eisleben,

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: C.W.A. Timmermans, prezes izby, J. Makarczyk (sprawozdawca), R. Schintgen, G. Arestis i J. Klučka, sędziowie,

rzecznik generalny: A. Tizzano,

sekretarz: R. Grass,

uwzględniając procedurę pisemną,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Feuerbestattungsverein Halle eV przez C. Rammego, Rechtsanwalt,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez D. Triantafyllou i K. Grossa, działających w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 4 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, str.1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu toczącego się między Finanzamt Eisleben (zwanym dalej „Finanzamt”) a Feuerbestattungsverein Halle eV (zwanym dalej „Feuerbestattungsverein”) w przedmiocie odmowy ujawnienia informacji podatkowych dotyczących gminy Lutherstadt Eisleben, która została wezwana do wzięcia udziału w sprawie przez sąd krajowy.

Ramy prawne

Szósta dyrektywa

3 Zgodnie z art. 4 ust. 5 akapity pierwszy i drugi szóstej dyrektywy:

„Krajowe, regionalne i lokalne organy władzy i inne instytucje [podmioty] prawa publicznego nie są uważane za podatników w związku z działalnością, którą podejmują i transakcjami, które zawierają jako władze publiczne, nawet jeżeli pobierają należności, opłaty, składki lub inne płatności w związku z taką działalnością lub transakcjami.

Jednakże jeżeli podejmują one taką działalność i dokonują takich transakcji, są uważane za podatników w odniesieniu do tej działalności lub transakcji, w przypadku gdy wykluczenie ich z kategorii podatników prowadziłoby do znaczącego zakłócenia konkurencji”.

Uregulowania krajowe

4 Paragraf 1 ust. 1 pkt 1 Umsatzsteuergesetz (ustawy o podatku obrotowym) przewiduje:

„1) Podatkowi obrotowemu podlegają następujące czynności:

1. Dostawy i inne świadczenia, które przedsiębiorca wykonuje w ramach swojego przedsiębiorstwa odpłatnie na terytorium kraju. Nie wyłącza opodatkowania okoliczność, że czynność jest dokonywana na podstawie aktu prawnego bądź administracyjnego lub jest uważana za dokonaną na podstawie przepisu prawa [...]”.

5 Zgodnie z § 2 ust. 1 i 3 Umsatzsteuergesetz:

„1) Za przedsiębiorcę uważany jest ten, kto wykonuje w sposób samodzielny działalność przemysłową, handlową lub zawodową [...].

[...]

3) Osoby prawne prawa publicznego wykonują działalność przemysłową, handlową lub zawodową wyłącznie w ramach należnych do nich zakładow o charakterze przemysłowym lub handlowym [...] oraz należnych do nich gospodarstw rolnych bądź leśnych”.

6 Paragraf 30 Abgabenordnung 1977 (kodeksu podatkowego, zwanego dalej „AO”) przewiduje:

„1) Funkcjonariusze publiczni winni przestrzegać tajemnicy skarbowej.

2) Funkcjonariusz publiczny narusza tajemnicę skarbową, jeżeli ujawnia lub wykorzystuje bez pozwolenia [...]

1. informacje dotyczące sytuacji finansowej osoby trzeciej

a) które uzyskał w ramach postępowania administracyjnego, postępowania w sprawie audytu finansowego lub postępowania sądowego w sprawie podatkowej [...]

lub

2. tajemnicę handlową osoby trzeciej, o której powziął wiadomość w ramach jednej z procedur wymienionych w pkt 1 [...].

4) Ujawnienie informacji uzyskanych w okolicznościach wskazanych w ust. 2 jest dozwolone, jeżeli:

1. służy przebiegowi postępowania, o którym mowa w ust. 2 pkt 1 lit. a) [...].

7 Paragraf 40 Finanzgerichtsordnung (kodeksu postępowania podatkowego) stanowi:

„1) Można żądać, w drodze skargi, stwierdzenia nieważności aktu administracyjnego (skarga o stwierdzenie nieważności), jak również nakazania wydania aktu administracyjnego, którego wydania odmówiono lub którego nie wydano (skarga o nakazanie), bądź dokonania innej czynności.

2) Z zastrzeżeniem przepisów szczególnych skarga jest dopuszczalna tylko wtedy, gdy skarżący twierdzi, że jego prawa zostały naruszone przez akt administracyjny, przez odmowę bądź niewydanie aktu administracyjnego lub też przez odmowę bądź zaniechanie dokonania innej czynności”.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

8 Feuerbestattungsverein jest stowarzyszeniem użyteczności publicznej, które prowadzi krematorium w mieście Halle. Złożyło ono do Finanzamt wnioski o udostępnienie informacji dotyczących numeru identyfikacji podatkowej, pod którym wydał on ostatnią decyzję podatkową w stosunku do Lutherstadt Eisleben, gminy, która również prowadzi krematorium, jak również daty, w której owa decyzja została wydana. We wniosku tym Feuerbestattungsverein podniósł, że ewentualny brak opodatkowania Lutherstadt Eisleben podatkiem od wartości dodanej (zwanym dalej „podatkiem VAT”) umożliwiłby tej gminie oferowanie usług kremacji po bardziej korzystnych cenach niż te, które stosuje ono samo.

9 Stwierdziwszy, że jest zobowiązany do zachowania tajemnicy skarbowej, Finanzamt decyzją z dnia 25 czerwca 1998 r. odmówił udostępnienia Feuerbestattungsverein żądanych informacji.

10 Ponieważ odwołanie Feuerbestattungsverein od tej decyzji nie przyniosło skutku, wnioskowało ono skargę do Finanzgericht, który stwierdził nieważność decyzji i nakazał Finanzamt ponowne rozpoznanie wniosku o udostępnienie informacji. Finanzgericht wypowiedział się w szczególności w przedmiocie § 30 ust. 4 pkt 1 oraz § 30 ust. 2 pkt 1 lit. a) AO, zgodnie z którym ujawnienie informacji uzyskanych w ramach postępowania administracyjnego jest dozwolone, jeżeli służy

przebiegowi postępowania sądowego w sprawie podatkowej. Stwierdził on również, że ewentualna skarga Feuerbestattungsverein na decyzje podatkowe wydane w stosunku do Lutherstadt Eisleben byłaby dopuszczalna, ponieważ stowarzyszenie to mogłoby twierdzić, że jej prawa zostały naruszone z uwagi na brak opodatkowania tej gminy podatkiem VAT lub zbyt niskie opodatkowanie, któremu owa wspólnota terytorialna podlega.

11 Finanzamt wniosł rewizję od wyroku Finanzgericht do Bundesfinanzhof. Sąd ten ocenia, że kwestia czy Feuerbestattungsverein, jako przedsiębiorca prywatny, jest uprawnione do powoływania się na niezgodność z prawem ewentualnego braku opodatkowania Lutherstadt Eisleben lub zbyt niskiego opodatkowania tej gminy, wymaga dokonania wykładni art. 4 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy.

12 Zdaniem sądu krajowego w niniejszym przypadku spełnione są przesłanki zamieszczone w § 30 ust. 4 pkt 1 AO dotyczące możliwości ujawnienia informacji objętych co do zasady tajemnicą skarbową.

13 Ponadto wskazuje on, że skarga, o której mowa w § 40 ust. 1 Finanzgerichtsordnung, którą Feuerbestattungsverein zamierza wnieść w dziedzinie konkurencji, jest dopuszczalna tylko wtedy, gdy autor takiej skargi dostarczy dowodu, że jego prawa zostały naruszone przez akt administracyjny, przez odmowę bądź niewydanie aktu administracyjnego lub też przez odmowę bądź zaniechanie dokonania innej czynności. Zdaniem sądu krajowego o naruszeniu praw osoby trzeciej niebędącej dłużej podmiotem podatkowym może być mowa tylko wtedy, gdy brak opodatkowania lub zbyt niskie opodatkowanie narusza normę, która nie tylko została ustanowiona w interesie ogólnym, lecz także służy ochronie interesów określonych osób trzecich niebędących dłużej podmiotem danej wiarygodności podatkowej.

14 W ten sposób, w świetle orzecznictwa Trybunału, który dopuścił już możliwość powoływania się na art. 4 ust. 5 szóstej dyrektywy przez podmioty prawa publicznego celem ochrony ich praw, sąd krajowy stwierdza, że nie wydaje się wykluczone, by przepis ten był przeznaczony również do ochrony prywatnych konkurentów w zakresie, w jakim brak opodatkowania podmiotów prawa publicznego mógł prowadzić do istotnego zakłócenia konkurencji. Jednakże sąd ten przyznaje również, że możliwa rozważa taki sposób odczytywania owego orzecznictwa, zgodnie z którym celem art. 4 ust. 5 jest wyłączenie zapewnienie obiektywnej neutralności podatku VAT, bez możliwości wywodzenia przez prywatnych konkurentów ich własnych praw.

15 W takich to okolicznościach Bundesfinanzhof postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy prywatny podatnik, który konkuruje z podmiotem prawa publicznego i który kwestionuje zgodność z prawem braku opodatkowania tego podmiotu lub zbyt niskiego opodatkowania, któremu ten podlega, ma prawo powołać się na art. 4 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy 77/388/EWG?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

Uwagi przedstawione Trybunałowi

16 Feuerbestattungsverein uważa, że należy udzielić odpowiedzi twierdzącej na pytanie, z którym zwrócić się sąd krajowy.

17 Komisja Wspólnot Europejskich podnosi, że brak opodatkowania podmiotu prawa publicznego oznacza, że spełnione są jednocześnie dwie przesłanki, a mianowicie, że ma

miejsce wykonywanie działalności przez podmiot prawa publicznego oraz że działalność ta wykonywana jest przez niego w charakterze władzy publicznej (zob. ww. wyrok z dnia 14 grudnia 2000 r. w sprawie C-446/98 Fazenda Pública, Rec. str. I-11435, pkt 15). Przyjmuje ona, celem udzielenia odpowiedzi na zadane pytanie, dorozumiane zażalenie sądu krajowego, że w sprawie przez niego rozpatrywanej Lutherstadt Eisleben, prowadzi cmentarz, działalność w charakterze władzy publicznej oraz że art. 4 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy znajduje zastosowanie.

18 Po przypomnieniu orzecznictwa dotyczącego zasad rzędzących powoływaniem się na dyrektywę wspólnotową (wyroki: z dnia 16 czerwca 1966 r. w sprawie 57/65 Lütticke, Rec. str. 293; z dnia 4 grudnia 1974 r. w sprawie 41/74 Van Duyn, Rec. str. 1337, oraz z dnia 22 czerwca 1989 r. w sprawie 103/88 Fratelli Costanzo, Rec. str. 1839), Komisja stwierdza, że jeżeli przepis podatkowy wywołuje bezpośrednio skutki, powinno być możliwe powoływanie się na niego nie tylko przez dłużyka podatkowego lub osobę opodatkowaną, lecz również – poza dwubiegunowym stosunkiem istniejącym między nim a organem podatkowym – przez osoby trzecie, których dotyczy stosowanie tego przepisu.

19 Komisja stwierdza w tym punkcie, że skarga wniesiona zgodnie z zasadą ochrony prawnej należącej do prawa wspólnotowego powinna być dopuszczalna, nawet jeżeli krajowe przepisy proceduralne nie przewidują tego w takim przypadku (wyrok z dnia 3 grudnia 1992 r. w sprawie C-97/91 Oleificio Borelli, Rec. str. I-6313, pkt 13).

20 Proponuje ona zatem udzielić na zadane pytanie odpowiedzi, że prywatny podatnik, który konkuruje z podmiotem prawa publicznego i który zarzuca niezgodność z prawem braku opodatkowania tego podmiotu lub zbyt niskiego opodatkowania, któremu on podlega, ma prawo powołać się na art. 4 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy.

Odpowiedź Trybunału

21 Na wstępie należy stwierdzić, że z postanowienia odsyłającego wynika, iż Feuerbestattungsverein konkuruje z gminą, która jest podmiotem prawa publicznego wykonującym działalność gospodarczą w charakterze władzy publicznej.

22 Wychodząc z założenia, że gmina Lutherstadt Eisleben, nie będąc opodatkowana podatkiem VAT, może oferować usługi po bardziej korzystnych cenach od cen stosowanych przez Feuerbestattungsverein, wniosła ona do organu podatkowego, a mianowicie do Finanzamt, wniosek o udzielenie informacji w tym zakresie. Spór w postępowaniu przed sądem krajowym dotyczy zatem odmowy ujawnienia przez Finanzamt jednostce, w tym przypadku Feuerbestattungsverein, dotyczących owej gminy informacji, które są objęte tajemnicą skarbową.

23 Sąd krajowy zmierza zatem w istocie do ustalenia, czy prywatny podatnik, który konkuruje z podmiotem prawa publicznego, ma prawo powołać się na art. 4 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy celem podniesienia, że jego prawa zostały naruszone z uwagi na ewentualny brak opodatkowania tego podmiotu lub zbyt niskie opodatkowanie, któremu tamten podlega.

24 W tym miejscu po pierwsze należy przypomnieć, że art. 4 ust. 5 służy zapewnieniu przestrzegania zasady neutralności podatkowej, która sprzeciwia się w szczególności temu, aby świadczenie podobnych usług, które są zatem względem siebie konkurencyjne, było traktowane w różny sposób z punktu widzenia podatku VAT (wyrok z dnia 26 maja 2005 r. w sprawie C-498/03 Kingscrest Associates i Montecello, Rec. str. I-4427, pkt 41) oraz że przepis ten mówi o sytuacji, w której podmioty prawa publicznego wykonują, w charakterze podmiotów prawa publicznego, to znaczy w ramach systemu prawnego, który jest im właściwy, działalność lub czynności, które mogą być również wykonywane w konkurencji z nimi przez jednostki, na gruncie prawa prywatnego lub na podstawie zezwolenia administracyjnego (zob. podobnie wyrok z dnia 17

października 1989 r. w sprawach połączonych 231/87 i 129/88 Comune di Carpaneto Piacentino i in., Rec. str. 3233, pkt 22).

25 Przepis ten przewiduje odstępstwo od zasady nieopodatkowania podmiotów prawa publicznego w zakresie działalności lub czynności, których dokonują działalność w charakterze władzy publicznej, o ile taki brak opodatkowania prowadzi do znacznych zakłóceń konkurencji (ww. wyrok w sprawie Comune di Carpaneto Piacentino i in., pkt 22).

26 W konsekwencji jeżeli brak opodatkowania rozpatrywanej działalności gospodarczej podatkiem VAT miał powodować zakłócenia konkurencji w rozumieniu art. 4 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy, prowadzenie przez Lutherstadt Eisleben krematorium podlegałoby opodatkowaniu na podstawie tego przepisu (zob. podobnie wyrok z dnia 8 marca 2001 r. w sprawie C-276/98 Komisja przeciwko Portugalii, Rec. str. I-1699, pkt 28).

27 Do sądu krajowego należy dokonanie oceny okoliczności o charakterze gospodarczym, które mogą uzasadnić w razie potrzeby wyjątek od zasady nieopodatkowania podmiotów prawa publicznego.

28 Po drugie, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem na bezwarunkowe i wystarczająco precyzyjne przepisy dyrektywy, wobec braku w wyznaczonych terminach przepisów wykonawczych, można się powołać wobec wszelkich przepisów prawa krajowego niezgodnych z dyrektywą bądź też jeżeli ich charakter pozwala określić uprawnienia, jakich jednostki mogą dochodzić od danego państwa członkowskiego (zob. w szczególności wyroki: z dnia 19 stycznia 1982 r. w sprawie 8/81 Becker, Rec. str. 53, pkt 25, oraz z dnia 20 maja 2003 r. w sprawach połączonych C-465/00, C-138/01 i C-139/01 Österreichischer Rundfunk i in., Rec. str. I-4989, pkt 98).

29 Zatem jednostki są uprawnione do powoływania się przed sądem krajowym, wobec danego państwa członkowskiego na przepisy dyrektywy, które wydają się z punktu widzenia ich treści bezwarunkowe i wystarczająco precyzyjne, zawsze wtedy, gdy pełne jej stosowanie nie jest skutecznie zapewnione, to znaczy nie tylko w przypadku braku transpozycji lub nieprawidłowej transpozycji, lecz także w przypadku gdy przepisy krajowe, które prawidłowo transponują tę dyrektywę nie są stosowane w sposób prowadzący do osiągnięcia rezultatu, któremu ona służy (wyrok z dnia 11 lipca 2002 r. w sprawie C-62/00 Marks & Spencer, Rec. str. I-6325, pkt 27).

30 Trybunał orzekł już, że skoro podmioty i działalność, do których znajduje zastosowanie zasada nieopodatkowania, są jasno określone przez art. 4 ust. 5 szóstej dyrektywy, to przepis ten odpowiada kryteriom bezpośredniej skuteczności (ww. wyrok w sprawie Comune di Carpaneto Piacentino i in., pkt 31 i 33).

31 W konsekwencji, jako że spełnione są przesłanki przywołane w pkt 28 i 29 niniejszego wyroku, jednostka, która konkuruje z podmiotem prawa publicznego i która kwestionuje brak opodatkowania podatkiem VAT tego podmiotu lub zbyt niskie opodatkowanie, któremu on podlega w zakresie działalności, którą wykonuje w charakterze władzy publicznej, ma prawo powołać się w ramach sporu, takiego jak ten w postępowaniu przed sądem krajowym, toczącego się między jednostką a krajowym organem podatkowym, na art. 4 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy.

32 Wobec powyższego należy na pytanie udzielić odpowiedzi, że jednostka, która konkuruje z podmiotem prawa publicznego i która kwestionuje brak opodatkowania podatkiem VAT tego podmiotu lub zbyt niskie opodatkowanie, któremu on podlega w zakresie działalności, którą wykonuje w charakterze władzy publicznej, ma prawo powołać się w ramach sporu toczącego się między jednostką a krajowym organem podatkowym, takiego jak ten w postępowaniu przed sądem krajowym, na art. 4 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy.

W przedmiocie kosztów

33 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (druga izba) orzeka, co następuje:

Jednostka, która konkuruje z podmiotem prawa publicznego i która kwestionuje brak opodatkowania podatkiem od wartości dodanej tego podmiotu lub zbyt niskie opodatkowanie, któremu on podlega w zakresie działalności, którą wykonuje w charakterze władzy publicznej, ma prawo powołać się w ramach sporu toczącego się między jednostką a krajowym organem podatkowym, takiego jak ten w postępowaniu przed sądem krajowym, na art. 4 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku.

Podpisy

* Język postępowania: niemiecki.